



## PDF hosted at the Radboud Repository of the Radboud University Nijmegen

The following full text is a publisher's version.

For additional information about this publication click this link.

<http://hdl.handle.net/2066/85402>

Please be advised that this information was generated on 2017-12-06 and may be subject to change.

brengen. Ook kan een ondernemer vrijgestelde prestaties verrichten; over deze prestaties is geen btw verschuldigd en er vindt daardoor ook geen aftrek van voorbelasting plaats. Daarnaast zijn er nog gevallen die niet onder de belaste en niet onder de vrijgestelde prestaties geschaard kunnen worden. Deze derde categorie wordt ook wel het 'niemandsland' genoemd. Hierbij valt te denken aan de levering van softdrugs of vals geld, het gratis weggeven van producten, het verloren gaan van producten door diefstal of vernietiging en leegstand van panden. De vraag is of er ook aftrek van voorbelasting plaats mag vinden voor handelingen die in het 'niemandsland' plaatsvinden.

In Nederland gold tot en met 2006 dat aftrek van voorbelasting altijd was toegestaan, tenzij er sprake was van een vrijgestelde prestatie: ook voor de gevallen uit het 'niemandsland' had een ondernemer dus recht op aftrek. Dit was bepaald in artikel 15 Wet op de omzetbelasting 1968. Op 1 januari 2007 is dit artikel gewijzigd, inhoudende dat een ondernemer enkel nog recht heeft op aftrek van de btw welke betrekking heeft op goederen en diensten die hij gebruikt voor belaste prestaties. De conclusie van het onderzoek is dat de gevolgen van deze wijziging slechts zeer beperkt zijn gebleken en dat de wijziging achterwege gelaten had kunnen worden. Op grond van de btw-richtlijn was immers altijd al alleen aftrek mogelijk indien de ondernemer de ingekochte goederen en diensten gebruikte voor belaste prestaties. Het

Europese Hof van Justitie had dit recht op aftrek al in verschillende arresten verruimd.

## Het docentschap

Sinds dit jaar is Stan verbonden aan de Radboud Universiteit als docent omzetbelasting. Hij werd gevraagd door Astrid van Dongen, die hij nog kent 'uit de tijd dat alle btw'ers elkaar nog kenden'. Ervaring met lesgeven heeft hij dan al. Voor de Stichting Europese Fiscale Studies verzorgt hij net als andere prominenten op het gebied van de indirecte belasting elk jaar een college voor de post-masteropleiding indirecte belastingen. Wat hem opvalt aan de Nijmeegse rechtenstudenten? 'Ze schrijven altijd zo driftig mee en ze blijven in groten getale naar het college komen'.

Het docentschap sluit prima aan bij de rol die Stan op dit moment bij PwC vervult. Hij heeft zich naar eigen zeggen als 'oude rot' teruggetrokken om jonge medewerkers veel ruimte te geven om te groeien. Gedurende het interview heeft hij meerdere malen naar voren gebracht dat hij het fijn vindt dat de medewerkers onder zijn vleugels groot worden en uiteindelijk zijn plaats over zullen nemen. Want inmiddels nadert Stan zijn persoonlijke eindstreep. Hij was altijd voornemens om op zijn 55e te stoppen. Inmiddels heeft hij deze leeftijd bereikt, maar is nog niet van plan te stoppen, daar vindt hij zijn werk in de btw namelijk veel te leuk voor! ■

## Fiscaal inhoudelijk

# Fraus legis en overdrachtsbelasting

Door: prof. dr. mr. R.E.C.M. Niessen\*

### 1. Inleiding

Het leerstuk van de fraus legis oftewel wetsontduiking stamt uit het Romeinse recht. Ook in het hedendaagse Nederlandse belastingrecht heeft het vaste voet aan de grond gekregen. Het startpunt daarvan is gelegen in het beroemde driedagen-arrest HR 26 mei 1926, NJ 1926, 723. Om een periodieke uitkering buiten de heffing van successierecht te houden was bedongen dat deze niet eindigde bij overlijden maar drie dagen voor dat moment. Tevergeefs want de Hoge Raad besliste dat op die uitkering toch de bepaling uit de Successiewet 1859 werd toegepast die gold voor uitkeringen eindigend bij overlijden.

Gedurende enkele decennia werd wetsontduiking in belastingzaken bestreden met de bepalingen inzake 'richtige heffing' (thans art. 31 e.v. AWR), maar in de jaren tachtig van de vorige eeuw herleefde het leerstuk van de wetsontduiking zoals ontwikkeld in de rechtspraak.

In deze bijdrage zal ik de eisen voor toepassing van het leerstuk bespreken en vervolgens toelichten aan de hand van

enige recente rechtspraak op het terrein van de overdrachtsbelasting.

### 2. De drie vereisten voor toepassing

Wil de inspecteur het leerstuk kunnen toepassen, dan moet aan drie vereisten zijn voldaan (HR 21 november 1984, nr. 22092, BNB 1985/32):

a. De belastingplichtige verricht een rechtshandeling of een complex van met elkaar samenhangende rechtshandelingen met als gevolg dat de belasting die zonder die handeling(en) zou zijn geheven, geheel of gedeeltelijk niet kan worden geheven. Van wetsontduiking kan dus alleen sprake zijn wanneer de normale methoden van rechtsvinding geen oplossing bieden voor de fiscus. Dit wordt het objectieve vereiste genoemd.

b. Voor het aangaan van de rechtshandeling(en) is de verijdeling van belastingheffing de enige, althans de doorslaggevende beweegreden geweest. Dit zogenoemde subjectieve vereiste vormt een feitelijk element dat een zware >>

\* Advocaat-generaal bij de Hoge Raad en hoogleraar Formeel belastingrecht aan de Radboud Universiteit Nijmegen





bewijslast op de inspecteur legt. Maar zodra deze het vermoeden van belastingverijdeling aannemelijk maakt, is het aan de belanghebbende om aan te tonen dat (tevens) een niet-fiscaal oogmerk van meer dan bijkomstige betekenis aanwezig was.

c. Ten slotte moet de belastingplichtige door de wijze waarop hij heeft getracht de heffing van belasting te verijdel(en), in strijd zijn gekomen met doel en strekking van de wet. Van wetsontduiking is geen sprake wanneer een belastingplichtige eenvoudigweg kiest voor een voordelige weg die in het wettelijk systeem besloten ligt. Het gaat erom dat de belastingplichtige een voordeel tracht te verkrijgen dat door de wetgever kennelijk niet is bedoeld. Beeldbepalend is de rechtspraak uit de jaren tachtig inzake vermogensbestanddelen die louter onbelaste vermogenswinsten boden, en welke werden gefinancierd met vreemd vermogen waarop aftrekbare rente werd betaald. Anders dan in oudere rechtspraak wordt niet vereist dat de rechtshandelingen gekunsteld zijn, maar dat aspect kan op de achtergrond wel een rol spelen.

In de literatuur is wel de vraag opgeworpen of *fraus legis* ook kan worden toegepast wanneer via een omweg een op zichzelf gerechtvaardigd doel wordt beoogd. Mijns inziens is het antwoord bevestigend mits door het gebruik van de omweg een ontoelaatbaar fiscaal voordeel wordt bereikt. Ook is de vraag gesteld of van *fraus legis* sprake kan zijn wanneer belastingheffing alleen maar wordt uitgesteld. Ook op die vraag past naar mijn mening een bevestigend antwoord: wanneer de wetgever wil dat een bate dit jaar jaar wordt belast, dan kan een rechtshandeling die de heffing (langdurig) uitstelt, in strijd zijn met doel en strekking van de wet.

### 3. Substitutie van de feiten

Wanneer *fraus legis* aanwezig wordt geoordeeld, wordt de belastingheffing niet toegepast op de werkelijk gepleegde rechtshandelingen maar op de naastbij gelegen, wel tot heffing leidende rechtshandelingen. In het driedagenarrest (zie 1. hierboven) werd de belasting geheven alsof wél een bij overlijden eindigende uitkering was overeengekomen. Deze figuur wordt substitutie genoemd.

In sommige gevallen is sprake van wat wel wordt genoemd 'substitutie door nihil'. In de gevallen zojuist onder 2.c. genoemd, werd de rente-aftrek geweigerd door het gehele complex van gewraakte rechtshandelingen fiscaalrechtelijk te negeren. De heffing vond dus plaats alsof de betreffende vermogensbestanddelen niet waren verkregen en de leningen niet waren aangegaan. Zo verviel de rente en was van aftrek dus geen sprake meer. Deze ficties gelden uiteraard alleen voor het belastingrecht; civielrechtelijk worden de betreffende handelingen niet aangetast. In gevallen waarin toch nog enige belastbare baten uit de verkregen vermogensbestanddelen werden verkregen, werden deze voor de belastingheffing eveneens genegeerd.

### 4. Geen *fraus legis* bij schijnhandeling

Het leerstuk van de wetsontduiking komt als gezegd pas aan de orde wanneer andere methoden van rechtsvinding geen soelaas bieden. Dat geldt ook wanneer een ander als 'bijzon-

der' gekenschetst rechtsmiddel toepassing vindt, te weten dat van de schijnhandeling. Hierbij een eerste voorbeeld uit de overdrachtsbelasting. Een belanghebbende wenste toepassing van de toenmalige zogenoemde inbrengvrijstelling; deze werd echter geweigerd omdat de gepretendeerde inbreng van de onroerende zaak in een commanditaire vennootschap in feite niet tot stand was gekomen (Hof Arnhem 22 december 2009, nr. 08/00278, NTFR 2010/196).

### 5. Onroerende zaken vervangen door liquide middelen

*Fraus legis* was wel aanwezig in het volgende geval. De zaak betrof de verkrijging van aandelen in een bv die op het moment van verkoop in hoofdzaak onroerende zaken bezat zodat zij op grond van art. 4 Wet BRV een 'onroerende-zaaklichaam' was. Voor het moment van levering van de aandelen werden de onroerende zaken echter, kort gezegd, vervangen door liquide middelen, maar de vennootschap behield wel de juridische eigendom daarvan. Het Hof stelde vast dat die transacties – waarbij de samenstelling van de bezittingen voor korte tijd werd gewijzigd – louter konden worden verklaard uit de wens de heffing van overdrachtsbelasting te verijdel(en). De Hoge Raad was het met het Hof eens dat onder die omstandigheden het achterwege laten van die heffing in strijd met doel en strekking van de wet zou zijn (HR 6 oktober 1999, nr 33971, BNB 2000/19).

Naar huidig recht strandt een dergelijke manipulatie reeds op basis van de tekst van de wet, aangezien de bezitser wordt beoordeeld over een periode van 12 maanden voorafgaande aan het heffingsmoment (lid 1, onderdeel a).

### 6. Dubbeldekkerconstructie

In 1999 bracht een bv haar onroerende zaken onder in een dochter-bv, kort voordat haar eigen aandelen in andere handen overgingen. De inzet was ook in deze zaak de status van onroerende-zaaklichaam op basis van de toenmalige tekst van art. 4 Wet BRV te ontlopen. Oprichting van de dochter en de inbreng van het vastgoed hadden echter een zuiver anti-fiscaal doel volgens de rechter en er was ook sprake van strijd met doel en strekking van de wet. Dus werd toch overdrachtsbelasting geheven bij de overgang van de aandelen.

De Hoge Raad oordeelde verder dat er geen sprake was van een zo voor de hand liggende ontgaansmogelijkheid dat de wetgever, als hij deze had willen uitsluiten, wel een regeling zou hebben getroffen (een criterium ontwikkeld in het hierna te noemen arrest HR BNB 1992/308). En aan de toepasselijkheid van *fraus legis* deed ook niet af dat de wetgever al sedert een arrest uit 1987 wist van de bewuste ontgaansmogelijkheid (HR 10 juli 2009, nr 43363, NTFR 2009/1834).

Thans worden dubbeldekkersconstructies reeds geweerd door middel van de tekst van het vierde en vijfde lid van art. 4.

### 7. Spreidingsconstructie

Een ander arrest inzake een onroerendezaaklichaam is HR 5 februari 2010, nr. 08/04451, NTFR 2010/361 (eindbeslissing na Hof Arnhem 17 september 2008, NTFR 2008/2040). Hierbij >>



is relevant dat art. 4 Wet BRV alleen kan worden toegepast wanneer de verkrijger van de aandelen een aanmerkelijk belang (7% van de aandelen zelf en samen met een groep verbonden personen één derde) in de bv bezit of door de verkrijging verwerft. Spreiding van aandelen over de bv van een zakenrelatie, een stichting en de partner van de zoon van belanghebbende teneinde binnenden de aanmerkelijk-belangsgrens te geraken, leidt niet tot *fraus legis*, omdat de spreiding over niet-verbonden personen niet in strijd is met doel en strekking van art. 4.

Onder vigeur van een eerdere wettekst achtte de Hoge Raad een spreidingsconstructie met dergelijke aandelen ook reeds aanvaardbaar (HR 8 juli 1992, nr. 28211, BNB 1992/308).

Opvallend is dat de Hoge Raad in het verleden ook reeds in die zin oordeelde bij 'verwatering' van een aanmerkelijk-belangpakket (HR 11 mei 1988, BNB 1988/289-291), en dat hij naar aanleiding van een 'ik-opa-testament' oordeelde 'dat het een testateur vrijstaat zijn makingen aldus over zijn nakomelingschap te verdelen dat een minimum aan successierecht verschuldigd is' (HR 19 december 1990, nr. 26759, BNB 1991/121).

Toch valt mijns inziens niet uit te sluiten dat een spreidingsconstructie in sommige gevallen toch *fraus legis* oplevert. Dan denk ik aan gevallen waarin de verkrijger aandelen tijdelijk en met behoud van een vorm van belang of zeggenschap bij derden heeft 'gestald'; zie de casus onder 5 hierboven.

## 8. Economische eigendom

Van *fraus legis* was evenmin sprake toen de economische eigendom van een vastgoed werd overgedragen zonder het risico van teniet gaan van de zaak, terwijl uit de wetsgeschiedenis bleek dat destijds voor de belaste overdracht van een 'econoom' nu juist vereist was dat ook dat risico overging op de koper (HR 3 november 1999, nr. 34829, BNB 2000/23). Uit de wetsgeschiedenis bleek duidelijk dat de wetgever de overgang van een economische eigendom die niet tevens het risico van tenietgaan omvatte, niet als belastbaar feit wilde aanmerken. Dus is het niet belasten van zo een overgang niet in strijd met doel en strekking van de wet en kan deze ook niet met een beroep op *fraus legis* alsnog worden belast (HR 12 april 2002, nr. 36056, 36057 en 36059, BNB 2002/187-189). Intussen is ook wat dit punt betreft de wet gewijzigd (art. 2, lid 2, tweede volzin).

## 9. Relatie met fusierichtlijn

Een belanghebbende die onroerende zaken in het kader van een bedrijfsopvolging wilde overdragen, bracht deze tegen uitreiking van aandelen in in een bv. Daarbij wilde hij gebruik maken van de reorganisatievrijstelling van art. 15, lid 1, onderdeel h, Wet BRV. Tevens verzocht hij om vrijstelling van vennootschapsbelasting wegens bedrijfsfusie. Het lag in de bedoeling dat later de aandelen in die bv zouden worden overgedragen waardoor de onroerende zaken vrij van overdrachtsbelasting bij de zoon terecht zouden komen.

Belanghebbende verzocht de inspecteur om te verklaren dat de voorgenomen inbreng een bedrijfsfusie opleverde zodat geen belasting, in het bijzonder overdrachtsbelasting, zou worden geheven. De vennootschapsbelasting kent de

mogelijkheid van een dergelijk verzoek, maar de Wet BRV niet. De inspecteur antwoordde dat geen sprake was van een bedrijfsfusie in de zin van art. 14 Wet Vpb omdat de constructie in hoofdzaak was gericht op het ontgaan van overdrachtsbelasting.

Het HvJ EU besliste dat de fusierichtlijn (waarop art. 14 Wet Vpb is geënt) niet toestaat de vrijstelling te weigeren op de grond dat de fusie ten doel heeft overdrachtsbelasting te vermijden (HvJ EU 20 mei 2010 nr C-352/08, NTFR 2010/1562; na prejudiciële vragen in HR 11 juli 2008 nr. 43 144, BNB 2008/245; Modehuis Zwijnenburg). De vraag is nu of alsnog de toepassing van de vrijstelling voor de overdrachtsbelasting wegens *fraus legis* kan worden geweigerd.

## 10. Besluit

De leer van de wetsontduiking is een evergreen. Menige antifiscale constructie is erop gestrand. Maar de drie vereisten die voor haar toepassing gelden, vormen een verdedigingslinie voor het legaliteitsprincipe waarop claims van de fiscus ook regelmatig sneuvelen.

Opvallend is dat de wetgever niet werkloos toeziet. De wet wordt regelmatig aangepast. Dat gebeurt in gevallen waarin een constructie vruchteloos werd bestreden waardoor een 'lek' was gebleken. Maar ook in gevallen waarin de rechter *fraus legis* toepasbaar achtte en van een 'lek' dus geen sprake was, is verscheidene malen de wet zodanig gewijzigd dat reeds de tekst uitwijst dat een bepaalde constructie zinloos is. Het gevolg van een en ander is weliswaar dat de wet steeds omvangrijker en gecompliceerder wordt door de toevoeging van anti-misbruikbepalingen, maar ook dat de belanghebbenden in de wet zelf duidelijker hun rechten en plichten kunnen aflezen. ■

